

Nr 8.

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner angående beskattningen av periodiskt understöd och av stipendier samt angående avdragsrätt för studiekostnader.

(2:a avd.)

Till bevillningsutskottet har hänvisats följande inom riksdagen väckta, av utskottet till behandling i ett sammanhang upptagna motioner, nämligen

1) de likalydande motionerna I: 162 av herr *Magnusson* m. fl. samt II: 215 av herrar *Kyling* och *Nilsson* i Göingegården, vari hemställets, »att riksdagen måtte besluta att i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla, att Kungl. Maj:t ville för 1954 års riksdag framlägga förslag till sådan ändring av bestämmelserna i kommunalskattelagen, att periodiskt understöd till studerande jämställas med övriga avdragsgilla periodiska understöd samt att avdrag får åtnjutas för studiekostnader»; samt

2) de likalydande motionerna I: 269 av herr *Magnusson* m. fl. och II: 213 av herr *Kyling*, vari hemställets, »att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t måtte anhålla, att Kungl. Maj:t ger 1950 års skattelagssakkunniga sådana direktiv att frågan om beskattning av stipendier snarast möjligt blir föremål för en allsidig utredning».

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för de i motionerna framställda yrkandena, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionerna II: 213 och II: 215.

Vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla skall enligt 20 § kommunalskattelagen från förvärvskällans intäkter avräknas alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avdrag må därvid icke ske för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter.

I praxis har avdrag för studiekostnader icke ansetts kunna medgivas (se t. ex. RÅ 1936 Fi not. 211).

Enligt 46 § 2 mom. kommunalskattelagen äger skattskyldig, som varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret, i hemortskommunen njuta avdrag för bland annat periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, som icke får avdragas från inkomsten av särskild förvärvskälla, dock att avdrag icke må ske för vad som utgått till person, tillhörande givarens hushåll, och ej heller, där understödet icke utgjort skadestånd, för vad som utgått till annans undervisning eller uppfostran. I 31 § och 32 § 1 mom. stadgas, att till intäkt av tjänst hänföres periodiskt understöd eller

därmed jämförlig periodisk intäkt, därest givaren enligt bland annat 46 § är berättigad till avdrag därför. Samma bestämmelser med avseende å avdragsrätt och skattskyldighet för periodiskt understöd gäller jämväl enligt 2 § och 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt vid den statliga beskattningen.

Jämlikt 19 § kommunalskattelagen skall till skattepliktig inkomst enligt nämnda lag icke räknas stipendier till studerande vid undervisningsanstalt eller eljest avsedda för mottagarens utbildning. Enligt 2 § förordningen om statlig inkomstskatt skall nämnda bestämmelse äga tillämpning jämväl vid den statliga taxeringen. Ifrågakvarande stadgande tillkom vid 1928 års skattelagstiftning efter förslag av 1921 års kommunalskattekommitté. Någon särskild motivering härför anfördes icke i kommitténs betänkande, där det endast uttalades, att »motsvarande bestämmelse saknas för närvarande men vad som sålunda föreslagits innebär icke någon ändring i vad som hittills i praktiken tillämpats».

I praxis har frågan om stipendiens behandling i beskattningshänseende endast i ringa omfattning blivit belyst. Några rättsfall finnes dock. Sålunda har docentstipendier förklarats vara i sin helhet skattepliktiga i ett flertal rättsfall (RÅ 1930 ref. 78, 1931 not. 1312 m. fl.). Av professor vid Uppsala universitet från statskontoret uppburet, såsom forskningsbidrag betecknat belopp har ansetts utgöra skattepliktig inkomst (RÅ 1943 not. 332). Stipendium å 750 kronor för genomgående av polisskola har ansetts utgöra skattepliktig inkomst (RÅ 1934 not. 35). Löneförmån, som utgått under studieresor, har icke betraktats såsom stipendium utan beskattats (RÅ 1938 not. 272). Arvoden, som enligt kungl. brev den 30 juni 1943 utgått till landsfiskalselever och landsfiskalsaspiranter under utbildningstiden, har ansetts icke skattepliktiga (RÅ 1948 ref. 51). Däremot har såsom skattepliktig inkomst ansetts bidrag till uppehälle åt elev vid telegrafverkets undervisningsanstalt, provårsarvode samt förmåner, som under utbildningstiden utgår till sjuksköterskeelever vid Röda korsets sjukhem och Sophiahemmet (RÅ 1952 ref. 23). Ett av en författare uppburet stipendium från Albert Bonniers stipendiefond har ansetts ej vara skattepliktigt med hänsyn till de omständigheter, under vilket stipendiet utgått (utan ansökan och utan utförande av något särskilt arbete) (RÅ 1936 ref. 55). Däremot har fast understöd av statsmedel åt skönlitterära författare ansetts utgöra skattepliktig inkomst (RÅ 1935 ref. 36); likaså statliga stipendier åt yngre svenska musikidkare m. m. (RÅ 1948 not. 1209) samt bidrag från Björnska fonden till operaelev (RÅ 1947 not. 418). Även ett från den under riddarhusets förvaltning stående Cariesonska stipendiefonden uppburet belopp har ansetts skattepliktigt (RÅ 1940 not 937).

1944 års allmänna skattekommitté har i sitt år 1950 avgivna betänkande nr IV (SOU 1950: 21) framlagt förslag angående bl. a. ändrade bestämmelser för beskattning av periodiskt understöd. Vidare har kommittén år 1951

avgivit betänkande nr V (SOU 1951:13) angående studiekostnaders behandling i beskattningshänseende.

I förstnämnda betänkande har kommittén i fråga om periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk utbetalning såsom huvudregel föreslagit, att utbetalningar, vilka innebär överflyttning av förmögenhet eller vilka skett i syfte att mildra progressionen vid beskattning, icke skall anses utgöra periodiskt understöd. Om det utgivna beloppet är större än som kan anses skäligt med hänsyn till mottagarens ekonomiska förhållanden och omständigheter i övrigt, skall utbetalningen enligt kommitténs förslag helt eller delvis betraktas såsom gåva. Den föreslagna begränsningen av avdragsrätten skall dock icke gälla, då utbetalningen utgör omkostnad i viss förvärvskälla eller utgår på grund av skilsmässodom, utgör skadestånd, utgår från familjestiftelse, på grund av testamente o. d.

Kommittén har i fråga om periodiskt understöd till annans undervisning eller uppfostran föreslagit den ändringen, att avdrag skall medgivas för dylikt understöd till barn, vilket under beskattningsåret fyllt minst 17 år och icke tillhör givarens hushåll. Understödet skall utgöra skattepliktig intäkt för mottagaren.

Har skattskyldig under större delen av beskattningsåret underhållit hemmavarande barn, som under samma år fyllt minst 17 år och åtnjutit heltidsundervisning vid läroanstalt, skall den skattskyldige enligt kommitténs förslag vid taxering till inkomstskatt erhålla ett särskilt avdrag å 700 kronor. Detta dock under förutsättning att barnet icke åtnjutit inkomst överstigande 700 kronor.

Kommittén har slutligen föreslagit en ändring av 39 § b) förordningen om arvsskatt och gåvoskatt. Den nuvarande bestämmelsen om skattefrihet för gåva till undervisning och uppfostran kan tolkas på ett sätt som medger obehörig skattelindring. Syftet med den föreslagna författningsändringen är att hindra dylika missbruk. Detta syfte har kommittén ansett sig kunna vinna genom att i författningsrummet ange att skattefrihet för sådan gåva endast skall åtnjutas om omständigheterna är sådana, att gåvotagaren genom gåvan kan anses ha tillförsäkrats en förmån, som han eljest icke skulle ha åtnjutit.

I ett särskilt yttrande till betänkandet har herrar Sjödahl och Werner förklarat sig icke kunna ansluta sig till förslaget om avdrag för och beskattning av periodiska understöd till annans undervisning och uppfostran samt om särskilt avdrag för studerande barn över 17 års ålder, som vistas i hemmet.

I avseende å studiekostnadernas skatterättsliga behandling har kommittén i betänkandet nr V föreslagit i huvudsak följande. Under förutsättning att skattskyldig utövar sådan förvärvsverksamhet, att det är sannolikt, att hans genom akademisk eller därmed jämförlig examen vunna utbildning är till väsentligt gagn i förvärvsverksamheten, skall avdrag medgivas för under beskattningsåret verkställd avbetalning å studieskuld, dock att avdrag

för sådan avbetalning icke får medgivas med högre belopp än som svarar mot vad som återstår av intäkten i förvärvskällan, sedan övriga utgifter fråndragits. Avdrag för amortering får endast medgivas, därest den skattskyldiges förmögenhet vid beskattningsårets ingång är negativ. Sammanlagt får skattskyldig för skuldavbetalningar icke erhålla avdrag med högre belopp än som godkänts såsom vid taxering avdragsgill studieskuld. Såsom sådan skuld må godkännas ett belopp icke överstigande en beräknad kostnad av 2 500 kronor för studieår, dock högst under det antal år, som kan anses utgöra genomsnittlig studietid för avläggande av den examen, varom är fråga. Befinnes det uppenbart, att studieskuld, som skattskyldig ådragit sig för bestridande av kostnader för akademisk eller därmed jämförlig examen, belöper allenast å del av studietiden, må den avdragsgilla studieskuldens belopp jämkas med hänsyn till vad som kan anses skäligt på grund av omständigheterna. Icke i något fall må såsom avdragsgill studieskuld godkännas högre belopp än skillnaden mellan den skattskyldiges samtliga skulder och hans till statlig förmögenhetsskatt skattepliktiga tillgångar vid utgången av det år, under vilket den skattskyldige avslutat sina studier.

I avdragsgill studieskuld får endast inräknas sådan skuld, som skattskyldig ådragit sig för bestridande av utgifter för studier efter avlagd studentexamen eller därmed jämförlig examen.

Har efter utgången av det beskattningsår, under vilket examen avlagts, arvs- eller testamentslott eller gåva, för vilken skatt skall utgå enligt förordningen om arvsskatt och gåvoskatt, tillfallit skattskyldig, skall värdet av vad sålunda tillfallit honom avräknas från vad som enligt vad ovan sagts kan godkännas såsom avdragsgill studieskuld.

Mot av kommittén föreslagna bestämmelser om avdragsrätt för avbetalning har ledamoten herr Strandh anmält reservation dock utan att avgiva särskilt yttrande.

I sitt betänkande nr IV har kommittén jämväl berört frågan om beskattningen av stipendier. Beträffande stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning har kommittén föreslagit, att i 19 § kommunalskattelagen något utförligare skall angivas när skattefritt stipendium föreligger. De principer, som kommittén följt vid utformningen av sitt förslag, avviker endast i vissa hänseenden från de nu i praxis tillämpade. Kommittén föreslår sålunda, att ifrågasvarande stipendier skall vara skattefria därest bidraget icke kan anses hava föranletts av ett anställningsförhållande mellan bidragsgivaren och mottagaren eller grundar ett sådant anställningsförhållande eller utgör ersättning för mistade löneförmåner. Kommittén har vidare uttalat, att i samband med spørsmålet om nyssnämnda stipendier uppkomme frågan hur exempelvis statens stipendier till skönlitterära författare skulle behandlas i beskattningshänseende. Enligt kommitténs mening kunde här icke vara fråga om bidrag till mottagarens utbildning utan snarare ett bidrag för möjliggörande av viss förvärvsverksamhet. Om skattefrihet för

dylika bidrag skulle införas, borde detta tydligen ske på annan grund än den på vilken gällande skattefrihet för stipendier för undervisning och uppfostran byggde. Skillnaden mellan statens författarestipendier och de understöd, som utginge av samma anslag, vore så obetydlig att därest stipendierna fritoges från beskattning en dylik förmån borde införas även för understöden. Kommittén funne emellertid för sin del att denna fråga vore av sådan beskaffenhet att den lämpligen borde upptagas i annat sammanhang.

Frågan om ändrade bestämmelser angående beskattning av periodiskt understöd samt om rätt att vid inkomsttaxering åtnjuta avdrag för vissa studiekostnader var föremål för behandling vid 1952 års riksdags vårsession. Då hemställdes nämligen i flera motioner om lagstiftningsåtgärder i anledning av de förslag kommittén framlagt i dessa hänseenden, under det att i andra motioner förordades en översyn av förslagen. Sålunda yrkades i de likalydande motionerna I:214 och II:285, att riksdagen måtte besluta författningsändringar av i huvudsak den innebörd kommittén föreslagit samt att ändringarna måtte träda i kraft den 1 januari 1953. Motionärerna förordade i sistberörda motioner väsentligen följande ändringar i kommitténs förslag, nämligen viss uppmjukning rörande avdragsrätten för bidrag till studerande tillhörande givarens hushåll, viss ändring av underlaget för beräkning av avdragsgill studieskuld, avdragsrätt för avbetalning av icke förvärvsarbete som makes studieskuld samt sådana övergångsbestämmelser, att även den som avlagt examen tidigare än fem år före författningsändringarnas ikraftträdande måtte kunna erhålla avdrag för återstående amortering. Vidare yrkades i de likalydande motionerna I:291 och II:382, att riksdagen måtte besluta sådana ändringar i kommunalskattelagen, att avdrag medgäves för studiekostnader oavsett hur studierna finansierats samt att riksdagen i övrigt måtte antaga det av kommittén framlagda förslaget i fråga om studiekostnadernas skatterättsliga behandling. Slutligen yrkades i de likalydande motionerna I:216 och II:287 skrivelse till Kungl. Maj:t med hemställan om förslag till 1953 års riksdag beträffande avdragsrätt för studiekostnader avseende såväl akademiska och därmed jämförliga studier som yrkesutbildning inom jordbruk, handel, hantverk, sjuk- och hälsovård, socialt arbete m. m. I sitt betänkande nr 16 anförde 1952 års bevillningsutskott, att utskottet givetvis icke vore berett att då taga ställning till skattekommitténs förslag i förevarande delar och de ändringar däri, varom yrkande framstälts. Den nuvarande regleringen av avdragsrätten för periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk utbetalning hade emellertid under senare år blivit föremål för åtskillig kritik, och utskottet ansåge därför angeläget, att riksdagen bereddes tillfälle att pröva ett förslag till ändrade bestämmelser i fråga om avdragsrättens utformning. Utskottet ansåge även frågan om den skatterättsliga behandlingen av studiekostnader vara av den vikt, att en lösning av densamma icke borde uppskjutas. Utskottet föreslog därför riksdagen att i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa om proposition, om möj-

ligt till 1953 års riksdag, med förslag till ändrade regler angående den skatterättsliga behandlingen av periodiskt understöd m. m. och studiekostnader. Betänkandet godkändes av riksdagen.

Vid samma års riksdags höstsession anförde *chefen för finansdepartementet* i anledning av en framställd interpellation, att det befunnits erforderligt med en ytterligare översyn av de av skattekommittén framlagda förslagen till bestämmelser om periodiskt understöd och avdrag för studiekostnader. I anledning därav hade Kungl. Maj:t den 20 juni 1952 överlämnat förslagen till 1950 års skattelagssakkunniga för att överses ur de synpunkter skattelagssakkunniga hade att beakta. Med hänsyn till planen för de skattelagssakkunnigas arbete torde det i varje fall vara uteslutet att översynen kunde hinna ske å sådan tid att förslag i berörda ämnen skulle kunna föreläggas 1953 års riksdag.

Av innehållet i de förevarande *motionerna* må här återgivas följande.

I de likalydande *motionerna* I:162 och II:215 har motionärerna velat understryka angelägenheten av att frågan om avdragsrätt för studiekostnader liksom frågan om den skatterättsliga behandlingen av periodiskt understöd till studerande snarast möjligt bringades till sin lösning. Någon anledning att i skattehänseende göra skillnad mellan periodiskt understöd som tillföлле studerande och annat periodiskt understöd föreläge icke. Ändringen i skatteförmågan för givaren respektive mottagaren av understödet vore densamma, oavsett om understödet av mottagaren användes för studier eller för annat ändamål. Vad anginge studiekostnaderna vore dessa otvivelaktigt att jämföra med andra kostnader för intäktens förvärvande. Den verkliga skatteförmågan framkomme därför icke om ej förefintliga sådana kostnader beaktades.

Till stöd för det i de likalydande *motionerna* I:269 och II:213 framställda yrkandet har anförts bland annat följande. Skattekommittén hade till behandling upptagit endast stipendier som utginge till undervisning eller utbildning. Hur exempelvis stipendier till skönlitterära författare skulle behandlas i beskattningshänseende hade kommittén icke ingått på. Det syntes motionärerna uppenbart, att frågan om stipendiernas beskattning icke erhållit en tillfredsställande lösning i skattelagstiftningen. Likartade stipendier bleve på olika håll föremål för skiftande bedömning vid taxeringen. Särskilt syntes detta gälla beträffande s. k. författarstipendier. I allmänhet torde dessa icke vara förenade med något vederlag från mottagarens sida eller ha något direkt samband med dennes förvärvsverksamhet. Detta hade emellertid icke hindrat att de på många håll tagits upp till beskattning. Enligt uppgift hade förevarande fråga överlämnats till 1950 års skattelagssakkunniga. Det vore emellertid ovisst om de sakkunniga komme att taga upp frågan inom snar framtid. Då stipendieväsendet på senare tid mycket starkt utvecklats, syntes det angeläget att riksdagen finge tillfälle att taga ställning till frågan utan alltför stort dröjsmål.

Utskottet. I de nu förevarande, likalydande motionerna I: 162 och II: 215 har hemställts om skrivelse till Kungl. Maj:t med anhållan om förslag till 1954 års riksdag om sådana författningsändringar, att periodiskt understöd till studerande jämföras med övriga avdragsgilla periodiska understöd samt att avdrag får åtnjutas för studiekostnader. Vidare yrkas i de likalydande motionerna I: 269 och II: 213, att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla, att 1950 års skattelagssakkunniga finge sådana direktiv att frågan om beskattning av stipendier snarast möjligt bleve föremål för en allsidig utredning.

Såsom framgår av den ovan lämnade redogörelsen har 1944 års allmänna skattekommitté i avgivna betänkanden framlagt förslag angående ändrade bestämmelser för beskattningen av periodiskt understöd m. m. samt rörande studiekostnaders behandling i beskattningshänseende, därvid kommittén även berört frågan om beskattningen av stipendier.

Vid föregående års riksdag framställdes i flera motioner yrkanden om lagstiftningsåtgärder i anledning av ovannämnda kommittéförslag såvitt anginge frågan om den skatterättsliga behandlingen av periodiskt understöd och studiekostnader. I andra motioner åter förordades en översyn av förslagen i dessa delar. I sitt i anledning av nämnda motioner avgivna betänkande nr 16 anförde 1952 års bevillningsutskott, att utskottet givetvis icke vore berett att då taga ställning till kommitténs förslag i berörda delar och de ändringar däri, varom yrkande framställdes i motionerna. Utskottet uttalade emellertid, att den nuvarande regleringen av avdragsrätten för periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk utbetalning under senare år blivit föremål för åtskillig kritik, varför utskottet ansåge det angeläget, att riksdagen bereddtes tillfälle att pröva ett förslag till ändrade bestämmelser i fråga om avdragsrättens utformning. Även frågan om den skatterättsliga behandlingen av studiekostnader ansåge utskottet vara av den vikt, att en lösning av densamma icke borde uppskjutas. Utskottet föreslog därför riksdagen att i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa om förslag, om möjligt till 1953 års riksdag, till ändrade bestämmelser i berörda hänseenden. Riksdagen biföll utskottets hemställan.

Förslagen har såsom chefen för finansdepartementet framhållit i sitt ovannämnda interpellationssvar överlämnats till 1950 års skattelagssakkunniga för ytterligare översyn. Någon proposition på grundval av förslagen beräknades i varje fall icke att kunna föreläggas 1953 års riksdag.

I likhet med vad 1952 års riksdag uttalat anser utskottet önskvärt att ett förslag till lösning av frågan om den skatterättsliga behandlingen av periodiskt understöd m. m. och studiekostnader så snart som möjligt förelägges riksdagen. Med hänsyn till att föregående års riksdag hemställt därom i skrivelse till Kungl. Maj:t finner utskottet skäl ej föreligga att nu förorda skrivelse till Kungl. Maj:t i ämnet.

Vad särskilt angår det i de likalydande motionerna I: 269 och II: 213 framförda yrkandet får utskottet erinra om att skattekommittén i sitt betänkande nr IV berört den skatterättsliga behandlingen av stipendier över huvud taget, även om kommittén i sitt slutliga förslag endast tagit ställ-

ning till frågan om beskattningen av sådana stipendier, som utgår till undervisning eller utbildning. I detta sammanhang vill utskottet för sin del blott framhålla, att i beskattningshänseende ett nära samband råder mellan periodiskt understöd samt stipendier och andra liknande bidrag ävensom att nu gällande ordning medfört åtskilliga tolkningssvårigheter. På grund härav torde vid 1950 års skattelagssak¹unnigas översyn av kommitténs förslag även de i sistnämnda motioner berörda mera allmänna spörsmålen komma att ytterligare belysas.

Utskottet finner med hänsyn till det anförda skäl icke föreligga att tillstyrka bifall till motionerna.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,

1) att de likalydande motionerna I: 162 av herr Magnusson m. fl. samt II: 215 av herrar Kyling och Nilsson i Göingegården om ändrade bestämmelser angående beskattningen av periodiskt understöd samt angående avdragsrätt för studiekostnader icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd; ävensom

2) att de likalydande motionerna I: 269 av herr Magnusson m. fl. och II: 213 av herr Kyling om utredning av frågan om beskattning av stipendier icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 19 februari 1953.

På bevillningsutskottets vägnar:

ADOLV OLSSON.

Närvarande:

från första kammaren: herrar Heüman, Gustaf Elofsson, Spetz, Velande, Falk, Söderquist, Einar Eriksson, Damström, Rune Johansson och Patrick Nilsson; samt

från andra kammaren: herrar Olsson i Gävle, Kristensson i Osby, Orgård, Sundström, Hagberg i Malmö, Sjölin, Olofsson, Brandt, Anderson i Sundsvall och Jansson i Aspeboda.